

Олександра Сергіївна ЯЦЕНКО

(Університету сучасних знань, м. Київ)

ДО ВИЗНАЧЕННЯ ПОНЯТТЯ АДМІНІСТРАТИВНО-ПРАВОВОЇ ПРОТИДІЇ ПРАВОПОРУШЕННЯМ У СФЕРІ ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

В статті акцентується увага на важливості протидії податковим правопорушенням, оскільки від цього залежить не лише наповнення державного та місцевих бюджетів, фінансування оборонної, соціальної, освітньої, медичної, культурної сфер, інфраструктурних проєктів, а також економічне зростання та якість життя громадян. У реальних умовах правозастосування виникає цілий спектр податкових правопорушень, які потребують належного реагування з боку держави, зокрема через механізми адміністративно-правової протидії. Ключовими ознаками будь-якого правопорушення автор визначає: 1) суспільно-небезпечність або шкідливість; 2) діяння як форму прояву; 3) протиправність; 4) свідомо-вольовий характер. У той же час зміст правопорушень у сфері оподаткування, окрім наведених ознак, також характеризується й рядом інших ознак, які обумовлюються особливостями фінансових правовідносин. Автором наголошується, що правопорушення у сфері оподаткування мають не лише економічну, але й соціально-правову природу. Вони підривають авторитет державних інституцій, порушують принципи справедливості та рівності, формують нерівні умови для суб'єктів господарювання, провокують загальне зниження правової культури.

Адміністративно-правова протидія у сфері оподаткування виконує ключову роль у забезпеченні належного рівня податкової дисципліни. Вона дозволяє державі ефективно протидіяти податковим правопорушенням, не вдаючись до надмірно репресивних або повільних механізмів, зберігаючи баланс між забезпеченням бюджетних надходжень і дотриманням прав платників. На думку автора, адміністративно-правову протидію правопорушенням у сфері оподаткування в Україні слід розглядати як сукупність організаційно-правових заходів, що реалізуються уповноваженими державними органами з метою виявлення, попередження, припинення та правового реагування на факти порушення податкового законодавства, шляхом застосування заходів адміністративного впливу, спрямованих на забезпечення податкової дисципліни, захист публічних інтересів та відновлення порушеного фінансово-правового порядку.

Ключові слова: правопорушення, податкове правопорушення, система оподаткування, адміністративно-правова протидія.

Постановка проблеми. Система оподаткування є ключовим елементом фінансової стабільності держави, основним інструментом

перерозподілу національного доходу та забезпечення публічних потреб суспільства. Вона забезпечує наповнення державного та місцевих бюджетів, фінансування оборонної, соціальної, освітньої, медичної, культурної сфер, інфраструктурних проєктів, а також створює фундамент для виконання державою своїх конституційних функцій. Від ефективності функціонування податкової системи значною мірою залежить не лише економічне зростання, а й якість життя громадян. Однак ефективність системи оподаткування прямо залежить від рівня правосвідомості суб'єктів податкових правовідносин та їх готовності добровільно й сумлінно виконувати податкові обов'язки.

У реальних умовах правозастосування виникає цілий спектр податкових правопорушень, які потребують належного реагування з боку держави, зокрема через механізми адміністративно-правової протидії. Така реакція не повинна обмежуватись репресивними заходами, що застосовуються постфактум, а має передбачати цілісну систему превентивного, стримувального і відповідального впливу, яка б охоплювала всі етапи податкових правопорушень – від виявлення ознак ризику до застосування заходів відповідальності.

Сучасні виклики, зумовлені динамічними змінами у сфері економіки, цифровізації фінансових операцій та постійного реформування податкового законодавства, актуалізують питання пошуку ефективних правових засобів для попередження, виявлення та припинення податкових правопорушень. При цьому саме адміністративно-правові інструменти є важливою складовою системи забезпечення податкової дисципліни, оскільки дозволяють оперативно реагувати на правопорушення у визначеній сфері.

Окремим питанням доктринальної проблеми визначення поняття адміністративно-правової протидії правопорушенням у сфері оподаткування присвячували свої наукові праці О. М. Бандурка, О. І. Безпалова, Ю. П. Битяк, В. М. Василенко, О. В. Волошина, В. М. Гаращук, С. М. Гусаров, О. Ю. Дрозд, В. М. Єднак, А. В. Калайда, А. Т. Комзюк, І. М. Коропатнік, Л. О. Мамчур, Р. В. Миرونюк, О. В. Михайловська, О. А. Моргунов, О. М. Музичук, В. В. Топчій, О. В. Федосова, Р. В. Шаповал та інші вчені. Але єдності у поглядах так і не було досягнуто.

Мета статті – сформувати науково обґрунтоване визначення поняття адміністративно-правової протидії правопорушенням у сфері оподаткування в Україні.

Виклад основного матеріалу. Відносини у сфері оподаткування, як і в будь-якій іншій сфері суспільного життя, не завжди функціонують гармонійно й ефективно. Хоча податкова система покликана забезпечити стабільність економіки та соціальну справедливість, на практиці вона часто стає полем для правопорушень, що наносять шкоду як державним фінансам, так і суспільному порядку. Правопорушення у сфері оподаткування є наслідком умисного або ненавмисного ухилення від податкових обов'язків, маніпуляцій з обліком, неправдивого декларування доходів, використання фіктивних суб'єктів господарювання тощо. Такі порушення мають не лише

економічний, а й соціально-правовий характер, адже підривають довіру до державних інститутів, спотворюють механізм розподілу ресурсів та порушують засади справедливості.

У правовій енциклопедичній літературі воно трактується як суспільно небезпечне або шкідливе діяння (як дія, так і бездіяльність), що порушує встановлену правову норму¹. Інакше кажучи, правопорушенням визнається протиправне, винне, соціально небезпечне або шкідливе діяння, вчинене деліктоздатною особою, за яке передбачена юридична відповідальність.

На думку А. Й. Іванського, правопорушення – це суспільно шкідливе або суспільно небезпечне діяння (дія або бездіяльність), протиправне, винне діяння деліктоздатного суб'єкта (фізичної чи юридичної особи), яке зазіхає на інтереси особистості, держави та суспільства загалом, що охороняються законом, і за яке встановлена юридична відповідальність². На наш погляд, визначення А. Іванського вдало доповнює інші енциклопедичні тлумачення, оскільки конкретизує суб'єкта (фізична чи юридична особа) та розширює характеристику об'єктів охорони – від особистих інтересів до загальносуспільних цінностей. Такий підхід є особливо актуальним для дослідження **податкових правопорушень**, які нерідко здійснюються саме юридичними особами та завдають шкоди як державі (бюджету), так і всьому суспільству, знижуючи рівень фінансової дисципліни й справедливості.

Для того щоб визначити певну поведінку як правопорушення, необхідно встановити наявність її основних ознак. Виокремимо кілька ключових характеристик:

1. **Суспільна небезпечність або шкідливість** – одна з головних ознак, яка передбачає спричинення або загрозу спричинення шкоди охоронюваним законом інтересам особи, суспільства чи держави. Така шкода може проявлятися у матеріальній, моральній або фізичній формі.

2. **Діяння як форма прояву** – правопорушенням може бути лише конкретна дія або бездіяльність. Водночас думки, переконання, наміри, а також особисті або соціальні характеристики особи не є правопорушеннями й не можуть бути підставою для юридичної відповідальності.

3. **Протиправність** - обов'язкова умова, яка означає, що діяння має прямо порушувати норму права. Якщо поведінка не врегульована чинним законодавством або не заборонена ним, вона не може визнаватися правопорушенням.

4. **Свідомо-вольовий характер** – правопорушення здійснюється під контролем волі і свідомості суб'єкта³. Тобто суб'єкт розуміє значення своїх дій і передбачає можливі наслідки.

У той же час зміст правопорушень у сфері оподаткування, окрім

¹ Великий енциклопедичний юридичний словник / За ред. Ю. С. Шемшученка. Київ : Юридична думка, 2007. 992 с.

² Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні : теоретичне дослідження : дис. ... д-ра юрид. Наук : 12.00.07. Одеса, 2009. 479 с.

³ Молдован В. В., Чулінда Л. І. Правознавство: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 184 с.

наведених ознак, також характеризується й рядом інших ознак, які обумовлюються особливостями фінансових правовідносин. Зазначимо, що серед дослідників не існує єдиного підходу до визначення поняття «податкового правопорушення», а його законодавче закріплення ряд дослідників слушно і аргументовано критикують. Так, А. Манукян під податковим правопорушенням вбачає протиправне (вчинене з порушенням податкового законодавства), винне діяння (дія або бездіяльність) платників податків, податкових агентів та інших осіб, за вчинення якого податковим законодавством передбачено застосування заходів фінансово-правової відповідальності¹. При цьому варто підкреслити, що правопорушення у сфері оподаткування мають не лише економічну, але й соціально-правову природу. Вони підривають авторитет державних інституцій, порушують принципи справедливості та рівності, формують нерівні умови для суб'єктів господарювання, провокують загальне зниження правової культури.

Вважаємо слушним акцент, зроблений М. Смакограєм на конкретизації кола суб'єктів, які можуть бути притягнуті до відповідальності за податкові правопорушення. Дослідник вказує, що податковим правопорушенням є протиправне, суспільно небезпечне діяння деліктоздатного платника податку, посадових осіб контролюючих органів, податкових агентів та/або їх посадових осіб, яке призвело до невиконання чи неналежного виконання вимог Податкового кодексу України чи іншого законодавства, контроль за дотриманням котрого покладено на контролюючі органи, та за яке передбачена фінансово-правова відповідальність². Такий підхід значно уточнює сферу застосування податкового законодавства, адже правопорушення можуть вчинятися не лише тими, хто зобов'язаний сплачувати податки, а й тими, хто безпосередньо здійснює адміністрування податкових платежів або контролює їх сплату.

Чинне податкове законодавство закріплює таке визначення податкового правопорушення: «податковим правопорушенням є протиправне, винне (у випадках, прямо передбачених Податковим кодексом України) діяння (дія чи бездіяльність) платника податку (в тому числі осіб, прирівняних до нього), контролюючих органів та/або їх посадових (службових) осіб, інших суб'єктів у випадках, прямо передбачених цим Кодексом³. Основна відмінність такого визначення від формулювання, яке застосовувалося до 1 січня 2021 року, полягає у включенні до визначення податкового правопорушення критерію винного діяння (дії чи бездіяльності) платника податків. Наразі Кодекс не містить визначення поняття «вина», однак умови, за яких особа вважається винною, наведені у ст. 112 Кодексу та полягають у тому, що особа вважається винною у вчиненні правопорушення, якщо буде встановлено, що вона мала

¹ Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства : дис. ... д-ра. філософії : 081 «Право» / Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2024. 209 с.

² Смакограй М. К. Поняття фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Знання європейського права*. 2021. № 4. С. 42–46. URL: http://jes.nuoua.od.ua/archive/4_2021/12.pdf.

³ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

можливість для дотримання правил та норм, за порушення яких Податковим кодексом України передбачена відповідальність, проте не вжила достатніх заходів щодо їх дотримання¹.

Податкова (фінансова) відповідальність, на відміну від інших форм публічної юридичної відповідальності – таких як кримінальна чи адміністративна, – має свої особливості, які виявляються передусім у її функціональному призначенні. Її основна мета полягає не стільки у покаранні чи виховному впливі на правопорушника, скільки у відновленні порушеного фінансового стану та компенсації збитків, завданих бюджету внаслідок недотримання податкових норм. Крім того, податкова сфера має низку особливостей, що зумовлюють потребу в постійному та комплексному адміністративно-правовому контролі. Сюди відноситься високий ступінь формалізації обов'язків платників, залежність обсягів надходжень до бюджету від сумлінності їх виконання, велика кількість потенційно латентних правопорушень, а також складність у документальному підтвердженні фактів ухилення. Відтак, протидія має виходити за межі лише інструментів покарання і включати в себе правову, організаційну, інформаційну та аналітичну діяльність уповноважених органів, які здатні забезпечити сталу податкову дисципліну.

На думку Х. О. Шаповал, протидія проявляється як сукупність правових та організаційних інструментів охорони прав та законних інтересів особи². Втім, для цілей правового дослідження, зокрема у сфері публічного управління та регулювання податкових правовідносин, постає необхідність конкретизації цього поняття через призму галузевої належності. недопущення правопорушень у межах адміністративної юрисдикції. Так, В. Тильчик зауважує, що адміністративно-правова протидія характеризується як активна діяльність, метою якої є забезпечення пасивної поведінки суб'єкта адміністративних правовідносин, недопущення порушень адміністративно-правових норм³. Тобто діяльність, спрямована на забезпечення однієї з форм реалізації норм права – додержання. Цей погляд підкреслює превентивний і проактивний характер адміністративно-правової протидії. Вона не обмежується виключно реагуванням на вже вчинені правопорушення, а включає комплекс заходів, спрямованих на запобігання порушенням.

З урахуванням аналізу чинної нормативної бази та наукових джерел, доречно запропонувати таке авторське визначення: адміністративно-правова протидія правопорушенням у сфері оподаткування в Україні – це сукупність організаційно-правових заходів, що реалізуються уповноваженими державними органами з метою виявлення, попередження, припинення та правового реагування на факти порушення податкового

¹ Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.

² Шаповал Х. О. Проблеми уніфікації юридичної термінології у сфері охорони права власності від адміністративних правопорушень. *Право і суспільство*. 2014. № 5-2. С. 250–254.

³ Тильчик В. Детермінація поняття «адміністративно-правова протидія». *Visegrad Journal on Human Rights*. 2016. № 5 (16). С. 161–166.

законодавства, шляхом застосування заходів адміністративного впливу, спрямованих на забезпечення податкової дисципліни, захист публічних інтересів та відновлення порушеного фінансово-правового порядку.

Адміністративно-правова протидія у сфері оподаткування виконує ключову роль у забезпеченні належного рівня податкової дисципліни. Вона дозволяє державі ефективно протидіяти податковим правопорушенням, не вдаючись до надмірно репресивних або повільних механізмів, зберігаючи баланс між забезпеченням бюджетних надходжень і дотриманням прав платників. Відсутність чіткого нормативного закріплення терміну «адміністративно-правова протидія правопорушенням у сфері оподаткування» є однією з основних теоретико-практичних проблем, що негативно впливає на ефективність функціонування державного механізму у сфері податкового контролю. Зокрема, правова невизначеність у цьому питанні призводить до того, що поняття адміністративно-правової протидії правопорушенням у сфері оподаткування на практиці трактується по-різному – як у вузькому сенсі, тобто виключно як застосування штрафних санкцій, так і в широкому – як комплекс заходів, що включають превенцію, контроль, юридичну відповідальність та усунення наслідків порушень. Відсутність єдиного тлумачення унеможливорює уніфікований підхід до застосування правових механізмів впливу, а також ускладнює розробку цілісної системи протидії податковим правопорушенням.

Крім того, без законодавчого визначення важко чітко відмежувати адміністративно-правову протидію від суміжних правових категорій, таких як «адміністративна відповідальність», «державний фінансовий контроль», «податковий контроль», що може призводити до плутанини у сфері нормотворчості та правозастосування. Описана ситуація створює ризики для дотримання принципу правової визначеності, який є одним з фундаментальних елементів верховенства права та справедливого правосуддя.

В умовах активної цифровізації економіки, постійних змін податкового законодавства та зростання кількості податкових спорів, необхідність чіткого закріплення поняття адміністративно-правової протидії правопорушенням у сфері оподаткування набуває особливої актуальності. Така дефініція повинна містити не лише загальну характеристику цього явища, але й визначати коло суб'єктів, цілі, принципи, форми та засоби протидії. На наш погляд, її включення до законодавства сприятиме уніфікації термінології, посиленню правової захищеності учасників податкових правовідносин та підвищенню ефективності державної податкової політики в цілому.

Висновки. Отже, адміністративно-правова протидія правопорушенням у сфері оподаткування є складним, багатоаспектним явищем, яке потребує чіткого наукового осмислення та нормативного визначення. На наше переконання, в умовах сучасної економіки, зростання кількості фінансових порушень та цифровізації податкових процедур, законодавче закріплення дефініції «адміністративно-правова протидія

правопорушенням у сфері оподаткування» є необхідним і виправданим кроком, що дозволить уніфікувати правозастосовну практику, забезпечити правову визначеність для учасників податкових правовідносин, посилити податкову дисципліну та зміцнити фіскальну безпеку держави. Таким чином, запропоноване нами у статті визначення цієї правової категорії може слугувати основою для подальших наукових досліджень і стати теоретичним підґрунтям для її нормативного закріплення у вітчизняному законодавстві.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Великий енциклопедичний юридичний словник / За ред. Ю. С. Шемшученка. Київ : Юридична думка, 2007. 992 с.
2. Іванський А. Й. Фінансово-правова відповідальність в сучасній Україні : теоретичне дослідження : дис. ... д-ра юрид. Наук : 12.00.07. Одеса, 2009. 479 с.
3. Манукян А. А. Відповідальність за порушення норм податкового законодавства : дис. ... д-ра. філософії : 081 «Право» / Нац. юрид. акад. України ім. Ярослава Мудрого. Харків, 2024. 209 с.
4. Молдован В. В., Чулінда Л. І. Правознавство: навчальний посібник. Київ : Центр учбової літератури, 2010. 184 с.
5. Податковий кодекс України : Закон України від 02.12.2010 р. № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17#Text>.
6. Смакограй М. К. Поняття фінансової відповідальності за податкові правопорушення. *Знання європейського права*. 2021. № 4. С. 42–46. URL: http://jes.nuoua.od.ua/archive/4_2021/12.pdf.
7. Тильчик В. Детермінація поняття «адміністративно-правова протидія». *Visegrad Journal on Human Rights*. 2016. № 5 (16). С. 161–166.
8. Шаповал Х. О. Проблеми уніфікації юридичної термінології у сфері охорони права власності від адміністративних правопорушень. *Право і суспільство*. 2014. № 5-2. С. 250–254.

Стаття надійшла до редакції 17.03.2025

Oleksandra S. YATSENKO,

Postgraduate Student

(University of Modern Knowledge, Kyiv, Ukraine)

TOWARDS THE DEFINITION OF THE CONCEPT OF ADMINISTRATIVE-LEGAL ACTIONS AGAINST OFFENSES IN THE SPHERE OF TAXATION IN UKRAINE

The article devoted to the importance of combating tax offenses, since not only the filling of state and local budgets, financing of defense, social, educational, medical, cultural spheres, infrastructure projects, as well as economic growth and

quality of life of citizens depend on this. In real law enforcement conditions, a whole range of tax offenses arise that require an appropriate response from the state, in particular through mechanisms of administrative and legal counteraction. The author defines the key features of any offense as: 1) social danger or harm; 2) action as a form of manifestation; 3) illegality; 4) conscious and volitional nature. At the same time, the content of offenses in the field of taxation, in addition to the above features, is also characterized by a number of other features that are determined by the peculiarities of financial legal relations. The author emphasizes that offenses in the field of taxation have not only an economic, but also a social and legal nature. They undermine the authority of state institutions, violate the principles of justice and equality, create unequal conditions for business entities, and provoke a general decline in legal culture.

Administrative and legal counteraction in the field of taxation plays a key role in ensuring the proper level of tax discipline. It allows the state to effectively counteract tax offenses without resorting to excessively repressive or slow mechanisms, maintaining a balance between ensuring budget revenues and respecting the rights of taxpayers. In the author's opinion, administrative and legal counteraction to offenses in the field of taxation in Ukraine should be considered as a set of organizational and legal measures implemented by authorized state bodies in order to identify, prevent, stop, and legally respond to facts of violation of tax legislation, by applying administrative influence measures aimed at ensuring tax discipline, protecting public interests, and restoring the violated financial and legal order.

Keywords: *offense, tax offense, taxation system, administrative and legal countermeasures.*